

**Audience publique du 7 mai 2012**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...  
contre deux décisions du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 27705 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif le 25 janvier 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 octobre 2010, répertoriée sous le numéro C15985 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 24 février 2010 pour l'année d'imposition 2006 et de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 21 octobre 2010, répertoriée sous le numéro C15986 du rôle, déclarant non fondée une réclamation introduite contre le bulletin de l'impôt sur le revenu émis en date du 24 février 2010 pour l'année d'imposition 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 21 avril 2011 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 23 mai 2011 par Maître Jean-Pierre Winandy au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions directoriales déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 27 février 2012 ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Maître Georges Simon, en remplacement de Maître Jean-Pierre Winandy, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives complémentaires à l'audience publique du 19 mars 2012 à laquelle l'affaire avait été refixée pour la continuation des débats.

---

---

En date du 24 février 2010, le bureau d'imposition Luxembourg 6 de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « le bureau d'imposition », émit à l'égard de Monsieur ..., les bulletins d'impôts sur le revenu pour les années 2006 et 2007 portant chacun la mention suivante : « *L'imposition diffère de la déclaration sur les points suivants : A défaut de déclaration d'impôt complète, les revenus ont été taxés* ».

Par deux courriers séparés du 22 mai 2010, Monsieur ... introduisit une réclamation à l'encontre des prédicts bulletins de l'impôt sur le revenu auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après « le directeur ».

Par deux décisions séparées du 21 octobre 2010, le directeur déclara lesdites réclamations à l'encontre des bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2006 et 2007 recevables mais non fondées. La décision concernant le bulletin d'imposition pour l'année 2006 est libellée comme suit:

*« Nach Einsicht der am 25. Mai 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., wohnhaft in ..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2006, ergangen am 24. Februar 2010, anführt;*

*Nach Einsicht der Steuerakte;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*Nach Einsicht der Aufforderung des Steuereinsichters vom 5. August 2010, in Ausführung der §§ 243, 244 und 171 AO, welche der Reklamant unbeantwortet gelassen hat;*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;*

*In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt*

- die erklärten Werbungskosten, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffend nicht anerkannt hat,*
- Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterworfen hat,*
- die in der Rubrik Sonderausgaben angegebenen Schuldzinsen abgelehnt hat;*

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;*

*In Erwägung, dass im Streitfall das Verfahren des Steueramtes nicht zu beanstanden ist;*

*In Erwägung, dass der Steuereinsamler, nach § 204 AO, dem Steueramt entsprechend, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind, von Amts wegen zu ermitteln hat;*

*In Erwägung, dass der Reklamant vom Steuereinsamler aufgefordert wurde die in den strittigen Steuerjahren entstandenen Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie die unter der Rubrik „Sonderausgaben“ erklärten Aufwendungen nachzuweisen;*

*In Erwägung, dass der Reklamant hierzu keine Stellung bezogen hat und sich nicht geäußert hat;*

*In Erwägung, dass der Steuereinsamler die tatsächlichen Verhältnisse einer Nachprüfung unterziehen wollte, jedoch an der Weigerung des Reklamanten, zusätzliche Informationen zu den strittigen Streitpunkten zu liefern, scheiterte;*

*In Erwägung, "dass die Steuerpflichtigen sich selbst mögliche Nachteile der durch ihr eigenes Fehlverhalten erzwungenen Schätzung zuzuschreiben haben" (Ständige Rechtsprechung: Staatsrat 11.04.1962, Nr. 5742; Tribunal administratif 19.06.2000, no 11295);*

#### *Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen*

*In Erwägung, dass in Luxemburg erfallene Zinserträge unbeschränkt Steuerpflichtiger nach dem Gesetz vom 23. Dezember 2005, betreffend die Einführung einer Abgeltungsquellensteuer, mit einer Quellensteuer belegt werden, welche abgeltenden Charakter besitzt, in Umsetzung der Europäischen Direktive 2003/48/CE;*

*In Erwägung, dass Artikel 6bis, Absatz 1 des vorgenannten Quellensteuer-Gesetzes den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumt, auch Zinserträge aus insbesondere anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Antrag der Quellensteuer abgeltend zu unterwerfen;*

*In Erwägung allerdings, dass dieser Antrag, laut Artikel 6bis, Absatz 2 des Quellensteuer-Gesetzes bis zum 31. März des Jahres, welches dem Kalenderjahr folgt, in dem die Zinserträge erfallen sind, zu stellen ist;*

*In weiterer Erwägung, dass das Quellensteuer-Gesetz diese Frist ausdrücklich und eindeutig als Ausschlussfrist definiert;*

*In Erwägung, dass § 83, Absatz 1, letzter Satz der Abgabenordnung besagt: „Ausschlussfristen können nicht verlängert werden“;*

*In Erwägung, dass demnach das Antragsformular, datiert den 30. März 2009 und eingegangen am 3. April 2009, nicht innerhalb der von Rechts wegen vorgesehenen Frist eingereicht wurde, welche am 31. März 2007 abgelaufen war;*

*In Erwägung darüber hinaus, dass außer Frage die betreffende holländische Bank dem Steuerpflichtigen, nach Ablauf des Kalenderjahres seine jeweiligen Kontenstände und Zinserträge mitteilte, üblicherweise bis Mitte Januar, sodass ausreichend Zeit blieb zur rechtzeitigen Antragstellung;*

*In Erwägung, dass keine Gründe ersichtlich sind, welche Nachsicht wegen Versäumung der Frist rechtfertigen würden (§§ 86 und 87 AO);*

*In Erwägung, dass aus vorstehenden Ausführungen hervorgeht, dass das Steueramt zu Recht den verspätet eingebrachten Antrag als unzulässig abgelehnt hat;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;*

**AUS DIESEN GRÜNDEN**

**ENTSCHEIDET:**

*die Anfechtung ist zulässig,  
sie wird als unbegründet zurückgewiesen. ».*

La décision concernant le bulletin d'imposition pour l'année 2007 est quant à elle libellée comme suit:

*« Nach Einsicht der am 25. Mai 2010 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., wohnhaft in ..., den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2007, ergangen am 24. Februar 2010, anfecht;*

*Nach Einsicht der Steuerakte;*

*Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO);*

*Nach Einsicht der Aufforderung des Steuereinsamlers vom 5. August 2010, in Ausführung der §§ 243, 244 und 171 AO, welche der Reklamant unbeantwortet gelassen hat;*

*In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde;*

*In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer beschwert fühlt, weil das Steueramt*

*- die erklärten Werbungskosten, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betreffend nicht anerkannt hat,*

- Einkünfte aus Kapitalvermögen der Einkommensteuer unterworfen hat,
- die in der Rubrik Sonderausgaben angegebenen Schuldzinsen abgelehnt hat;

*In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind;*

*In Erwägung, dass im Streitfall das Verfahren des Steueramtes nicht zu beanstanden ist;*

*In Erwägung, dass der Steuereinschützer, nach § 204 AO, dem Steueramt entsprechend, die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und die Bemessung der Steuer wesentlich sind, von Amts wegen zu ermitteln hat;*

*In Erwägung, dass der Reklamant vom Steuereinschützer aufgefordert wurde die in den strittigen Steuerjahren entstandenen Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie die unter der Rubrik „Sonderausgaben“ erklärten Aufwendungen nachzuweisen;*

*In Erwägung, dass der Reklamant hierzu keine Stellung bezogen hat und sich nicht geäußert hat;*

*In Erwägung, dass der Steuereinschützer die tatsächlichen Verhältnisse einer Nachprüfung unterziehen wollte, jedoch an der Weigerung des Reklamanten, zusätzliche Informationen zu den strittigen Streitpunkten zu liefern, scheiterte;*

*In Erwägung, "dass die Steuerpflichtigen sich selbst mögliche Nachteile der durch ihr eigenes Fehlverhalten erzwungenen Schätzung zuzuschreiben haben" (Ständige Rechtsprechung: Staatsrat 11.04.1962, Nr. 5742; Tribunal administratif 19.06.2000, no 11295);*

#### *Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen*

*In Erwägung, dass in Luxemburg erfallene Zinserträge unbeschränkt Steuerpflichtiger nach dem Gesetz vom 23. Dezember 2005, betreffend die Einführung einer Abgeltungsquellensteuer, mit einer Quellensteuer belegt werden, welche abgeltenden Charakter besitzt, in Umsetzung der Europäischen Richtlinie 2003/48/CE;*

*In Erwägung, dass Artikel 6bis, Absatz 1 des vorgenannten Quellensteuer-Gesetzes den Steuerpflichtigen ein Wahlrecht einräumt, auch Zinserträge aus insbesondere anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf Antrag der Quellensteuer abgeltend zu unterwerfen;*

*In Erwägung allerdings, dass dieser Antrag, laut Artikel 6bis, Absatz 2 des Quellensteuer-Gesetzes bis zum 31. März des Jahres, welches dem Kalenderjahr folgt, in dem die Zinserträge erfallen sind, zu stellen ist;*

*In weiterer Erwägung, dass das Quellensteuer-Gesetz diese Frist ausdrücklich und eindeutig als Ausschlussfrist definiert;*

*In Erwägung, dass § 83, Absatz 1, letzter Satz der Abgabenordnung besagt: „Ausschlussfristen können nicht verlängert werden“;*

*In Erwägung, dass demnach das Antragsformular, datiert den 30. März 2009 und eingegangen am 3. April 2009, nicht innerhalb der von Rechts wegen vorgesehenen Frist eingereicht wurde, welche am 31. März 2008 abgelaufen war;*

*In Erwägung darüber hinaus, dass außer Frage die betreffende holländische Bank dem Steuerpflichtigen, nach Ablauf des Kalenderjahres seine jeweiligen Kontenstände und Zinserträge mitteilte, üblicherweise bis Mitte Januar, sodass ausreichend Zeit blieb zur rechtzeitigen Antragstellung;*

*In Erwägung, dass keine Gründe ersichtlich sind, welche Nachsicht wegen Versäumung der Frist rechtfertigen würden (§§ 86 und 87 AO);*

*In Erwägung, dass aus vorstehenden Ausführungen hervorgeht, dass das Steueramt zu Recht den verspätet eingebrachten Antrag als unzulässig abgelehnt hat;*

*In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht beanstandet wurde;*

**AUS DIESEN GRÜNDEN  
ENTSCHEIDET:**

*die Anfechtung ist zulässig,  
sie wird als unbegründet zurückgewiesen. ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 25 janvier 2011, Monsieur ... a déposé un recours tendant à la réformation sinon à l'annulation des décisions précitées du directeur du 21 octobre 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* » en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation. Il s'ensuit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Il échet de constater qu'aucun texte légal ne prohibant la réunion dans une même requête de plusieurs recours ayant un fondement commun, à savoir en l'espèce

l'établissement des bulletins d'impôt sur le revenu à l'égard de Monsieur ... pour les années 2006 et 2007, le tribunal est en mesure de vérifier pour chaque bulletin les conditions de recevabilité ainsi que le bien fondé des décisions déferées de sorte à les examiner successivement<sup>1</sup>.

Le recours en réformation, par ailleurs introduit dans les formes et délai prévus par la loi, est recevable.

A l'appui de son recours, le demandeur fait tout d'abord valoir qu'il aurait perçu des revenus d'intérêts d'un ... établi aux ... qui se seraient élevés à ... euros pour l'année 2006 et à ... euros pour l'année 2007. Il aurait déclaré pour ces années d'imposition lesdits revenus d'intérêts et aurait opéré le paiement du prélèvement libératoire de 10% conformément à la directive 2003/48/CE du Conseil de l'Union européenne en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiements d'intérêts, ci-après désignée par « la directive 2003/48/CE », auprès du bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts qui se serait élevé à ... euros pour l'année 2006 et ... euros pour l'année 2007. Il expose que le bureau d'imposition aurait revu sa base imposable en y incluant les revenus d'intérêts soumis au prélèvement libératoire pour les années en question. Il expose encore que le directeur aurait confirmé dans les décisions déferées l'avis du bureau d'imposition au motif que s'il avait voulu bénéficier du prélèvement libératoire pour les revenus d'intérêts payés par un agent payeur établi dans un autre Etat membre de l'Union européenne, il aurait dû introduire la demande dans le délai prévu par l'article 6 bis de la loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière, ci-après désignée par la « loi du 23 décembre 2005 », telle que modifiée par la loi du 17 juillet 2008.

En droit, il fait exposer que pour les années d'imposition 2006 et 2007, le droit luxembourgeois n'aurait pas été conforme aux dispositions de la directive 2003/48/CE en ce qu'il n'aurait pas prévu le prélèvement libératoire pour des revenus d'intérêts payés par des agents payeurs non résidents luxembourgeois. Ce ne serait que postérieurement à un avis de la Commission européenne adressé le 27 juin 2007 aux autorités luxembourgeoises que le législateur aurait modifié la loi du 23 décembre 2005 par la loi du 17 juillet 2008. Il fait valoir qu'au cours des années d'imposition 2006 et 2007, il aurait dû bénéficier du prélèvement libératoire pour les revenus d'intérêt et reproche dès lors au directeur de lui avoir opposé le non respect du délai de forclusion prévu à l'article 6 bis de la loi du 23 décembre 2005, qui n'aurait de toute façon été applicable que pour les revenus d'intérêts attribués après le 31 décembre 2007, pour lui refuser le bénéfice du prélèvement libératoire.

Le délégué du gouvernement rétorque que les revenus d'épargne litigieux concernent les années 2006 et 2007 ne tomberaient pas dans le champ d'application de la loi du 17 juillet 2008 modifiant la loi du 23 décembre 2005 en ce que la loi du 17 juillet 2008 n'aurait pas d'effet rétroactif. Ainsi, il fait valoir que le demandeur ne saurait valablement bénéficier de la possibilité lui offerte par l'article 6 bis et opter pour

---

<sup>1</sup> Cour. adm. 28 janvier 1999, n° 10673C du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 637

l'application de la retenue libératoire de 10 % aux revenus d'épargne versés par un agent payeur non-résident. Il estime donc que les décisions du bureau d'imposition d'inclure les intérêts litigieux pour la détermination de la base imposable du contribuable telles que confirmées ultérieurement par le directeur constitueraient une application correcte de la législation fiscale en la matière en ce qui concerne les années 2006 et 2007. Il ajoute que si le tribunal venait à accorder le bénéfice de l'article 6 bis de la loi du 17 juillet 2008 au demandeur, celui-ci aurait dû exercer l'option lui conférée dans les conditions posées à cet article, à savoir que l'option devrait être exercée « ...au plus tard le 31 mars qui suit l'année de l'attribution des revenus, au bureau de la retenue d'impôts sur les intérêts. Cette date est une date de forclusion, au-delà de laquelle le bénéficiaire effectif ne peut plus opter pour le prélèvement obligatoire » de sorte que ce serait à juste titre que la demande du demandeur du 3 avril 2009, à savoir l'« *Erklärung der Abgeltungsquellensteuer auf bestimmten Zinserträgen die ausserhalb Luxemburgs getätigt worden sind* » aurait été rejetée pour tardiveté dès lors qu'elle aurait dû être introduite pour le 31 mars 2008 au plus tard.

Il échet de rappeler que la loi du 17 juillet 2008 contient deux articles qui disposent comme suit :

« **Art. 1er.** La loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière est modifiée et complétée comme suit:

1° L'article 1er est complété par un paragraphe 2, libellé comme suit:  
«La retenue à la source libératoire est étendue sous forme de prélèvement libératoire, dans les conditions prévues à l'article 6bis, à certains paiements d'intérêts effectués hors du Luxembourg en faveur de bénéficiaires effectifs visés ci-dessus. Les références et renvois à respectivement la retenue, la retenue à la source ou la retenue libératoire s'adressent par analogie au prélèvement prévu par l'article 6bis.»

2° Il est introduit un nouvel article 6bis, libellé comme suit:

«**Art. 6bis. Prélèvement d'impôt sur les intérêts attribués par un agent payeur établi hors du Luxembourg**

1. Les bénéficiaires effectifs qui touchent des revenus ou des produits faisant l'objet de l'article 4, dont l'attribution est opérée par un agent payeur défini à l'article 3, mais établi hors du Luxembourg dans un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un Etat partie à l'Accord sur l'Espace Economique Européen (EEE) autre qu'un Etat membre de l'Union européenne, ou dans un Etat ayant conclu une convention internationale directement liée à la directive modifiée 2003/48/CE en matière de fiscalité des revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts, peuvent opter pour le prélèvement libératoire de 10%. Ce prélèvement s'opère sur les montants qui seraient soumis à la retenue à la source, si l'agent payeur était établi au Luxembourg. Sans préjudice des dispositions de l'alinéa 2, l'exercice de l'option doit couvrir la totalité des revenus et produits attribués au cours de l'année civile au bénéficiaire effectif par l'ensemble des agents payeurs étrangers prévus.



*Le prélèvement libératoire n'est pas applicable aux intérêts qui sont imposables dans le chef du bénéficiaire effectif au titre de bénéfice commercial, de bénéfice agricole et forestier ou de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale.*

*2. Si le bénéficiaire effectif exerce l'option, les conditions suivantes sont à observer:*

*– Les devoirs de déclaration et de paiement du prélèvement libératoire, qui seraient imposés aux agents payeurs s'ils étaient établis au Luxembourg, incombent aux bénéficiaires effectifs des revenus et produits faisant l'objet de l'article 4.*

*– Par dérogation à l'article 6, le bénéficiaire effectif déclare – moyennant le modèle prescrit – les revenus, de même que d'éventuelles retenues d'impôt étrangères y relatives, après la fin de l'année civile, au plus tard le 31 mars qui suit l'année de l'attribution des revenus, au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts. Cette date est une date de forclusion, au-delà de laquelle le bénéficiaire effectif ne peut plus opter pour le prélèvement libératoire. Une fois l'option exercée pour une année, ce choix est irrévocable.*

*3. Le bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts transmet au bureau d'imposition compétent pour le bénéficiaire effectif, les données relatives au montant des revenus soumis au prélèvement, au montant du prélèvement d'impôt et aux dates de l'attribution des revenus. Les dispositions de l'article 6, paragraphe 7 sont applicables par analogie.»*

*3° L'article 8 est complété in fine par deux paragraphes, libellés comme suit:*

*«Le cas échéant, la retenue à la source ou l'impôt de 10% afférent aux revenus soumis au prélèvement libératoire est à réduire, sur demande à adresser au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts, à concurrence et dans la limite de l'impôt dû sur ces revenus, de l'impôt établi et payé dans l'Etat d'origine des revenus, si cet impôt est couvert par une disposition d'une convention tendant à éviter les doubles impositions que le Luxembourg a conclue avec cet Etat.*

*En cas de prélèvement libératoire, les dispositions de l'article 154, alinéa 1er, numéro 3 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu sont applicables à l'impôt retenu en application de la directive modifiée 2003/48/CE, ou des conventions internationales directement liées à cette directive.»*

**Art. 2.** *Les dispositions de la présente loi sont applicables aux revenus et produits faisant l'objet de l'article 4 de la loi du 23 décembre 2005 attribués après le 31 décembre 2007. »*

L'exposé des motifs de la loi du 17 juillet 2008<sup>2</sup> explique les motivations du législateur en les termes suivants :

*« Par la loi du 23 décembre 2005 portant introduction d'une retenue à la source libératoire sur certains intérêts produits par l'épargne mobilière (Mém. A – No 214 du 28 décembre 2005), les agents payeurs établis au Luxembourg sont obligés de procéder à une retenue à la source de 10% sur les intérêts attribués à leurs clients résidents, personnes physiques. Cette retenue est libératoire dans le chef du bénéficiaire des*

---

<sup>2</sup> Doc. parl. n° 5780, session ord. 2006-2007, p. 3

*revenus. Le but recherché par l'introduction de cette retenue à la source libératoire est de garantir une certaine imposition des intérêts touchés par les personnes physiques.*

*La Commission des Communautés européennes a adressé le 27 juin 2007 un avis motivé au Grand- Duché de Luxembourg au motif suivant: „En introduisant une retenue à la source libératoire sur les revenus de l'épargne sous forme de paiement d'intérêts en faveur de personnes physiques résidentes du Grand-duché de Luxembourg uniquement si ces intérêts sont payés ou attribués par un agent payeur établi au Luxembourg, le Grand-Duché de Luxembourg a manqué aux obligations qui lui incombent en vertu des articles 49 CE et 56 CE.“ Le présent projet de loi a pour objet de modifier la loi du 23 décembre 2005. Etant donné que le Luxembourg ne peut pas obliger les agents payeurs établis hors du Luxembourg à retenir à la source un impôt luxembourgeois, un élargissement des dispositions existantes aux agents payeurs étrangers n'est pas possible. Afin de permettre une imposition au taux de 10%, avec les mêmes exemptions que celles prévues en cas de retenue interne, le présent projet de loi accorde au bénéficiaire effectif des revenus l'option d'introduire lui-même une déclaration spéciale au bureau de la retenue d'impôt sur les intérêts, des intérêts qui lui ont été attribués par certains agents payeurs établis hors du Luxembourg.*

*Ces intérêts sont alors soumis à un prélèvement libératoire de 10%. (...)*

*Contrairement à l'agent payeur qui doit procéder à la retenue à la source lors de chaque attribution, le présent projet de loi prévoit que le bénéficiaire de revenus d'intérêts attribués par un agent payeur établi à l'étranger, ne présente qu'une seule déclaration par année d'imposition. Cette déclaration doit comprendre l'ensemble des revenus d'intérêts visés par le prélèvement libératoire que le bénéficiaire effectif a touchés au cours de l'année d'imposition. ».*

Il ressort ainsi de l'exposé des motifs de la loi du 17 juillet 2008 que par l'introduction de la modification législative sus-visée, le législateur a entendu réagir à la requête de la Commission européenne en complétant les modalités de la retenue à la source libératoire par des dispositions particulières adaptées aux intérêts attribués par certains agents payeurs qui ne sont pas établis au Luxembourg. Etant donné que les autorités luxembourgeoises ne pouvaient pas contraindre les établissements financiers établis hors du Grand- Duché à retenir à la source un impôt luxembourgeois, il n'était donc pas envisageable d'élargir les dispositions existantes aux agents payeurs étrangers.

Par conséquent, le régime qui a été retenu par le législateur est celui d'accorder aux bénéficiaires effectifs d'intérêts payés par certains agents payeurs établis hors du Luxembourg l'option de remettre aux autorités fiscales luxembourgeoises une déclaration annuelle spéciale relative aux intérêts qui leur sont ainsi attribués et qui sont alors soumis à un prélèvement libératoire de 10%.

S'agissant de modalités particulières de transposition de la directive 2003/48/CE, la loi du 17 juillet 2008 prévoit que ses dispositions ne seront applicables qu'aux revenus

et produits faisant l'objet de l'article 4 de la loi du 23 décembre 2005, après le 31 décembre 2007.

Il est constant en l'espèce que le demandeur vise dans le présent recours le refus du directeur de l'autoriser à bénéficier du prélèvement libératoire pour les revenus d'intérêts concernant les années d'imposition 2006 et 2007.

Or, ainsi que le tribunal vient de relever ci-dessus, la loi du 17 juillet 2008 remédiant à l'absence de disposition relative aux modalités de prélèvement obligatoire sur les revenus d'intérêts payés par certains agents payeurs établis hors du Luxembourg prévoit que ses dispositions ne seront applicables qu'aux revenus et produits faisant l'objet de l'article 4 de la loi du 23 décembre 2005, après le 31 décembre 2007.

En l'absence d'application rétroactive de la loi du 17 juillet 2008 au motif que le régime de prélèvement obligatoire sur les revenus d'intérêts payés par des agents payeurs établis hors du Luxembourg a nécessité des modalités d'application particulière dès lors que les autorités luxembourgeoises ne peuvent pas contraindre les établissements financiers établis hors du Grand-Duché à retenir à la source un impôt luxembourgeois, force est de constater que les dispositions concernées de la directive 2003/48/CE n'expriment pas une obligation claire, précise et inconditionnelle en ce que ladite directive a nécessité une mesure d'exécution de la part des autorités luxembourgeoises et leur a conféré un pouvoir discrétionnaire de sorte à ne pas avoir d'effet direct en droit luxembourgeois.

Il s'ensuit partant que c'est à juste titre que le directeur a refusé le bénéfice de l'article 6 bis de la loi du 23 décembre 2005 au motif que pour les années d'imposition 2006 et 2007, le régime de prélèvement obligatoire sur les revenus d'intérêts payés par des agents payeurs établis hors du Luxembourg n'était pas encore d'application de sorte que le moyen afférent doit être rejeté pour ne pas être fondé.

Le demandeur reproche encore au directeur d'avoir refusé pour les années d'imposition 2006 et 2007, la déductibilité au titre de dépenses spéciales prévues par l'article 109 de la loi modifiée du 4 décembre 1997 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désignée par « LIR », les intérêts courants sur l'hypothèque de sa résidence secondaire établie aux ... alors que selon lui lesdits intérêts débiteurs n'étant pas en rapport économique avec des revenus exemptés, ils entreraient dans les prévisions de l'article 109 et seraient, à ce titre, déductibles du total des revenus nets à concurrence d'un forfait annuel de ... euros.

Le délégué du gouvernement rétorque que les déclarations d'impôt du demandeur pour les années d'imposition 2006 et 2007 ont été présentées de façon négligente et illisible et qu'aucune pièce justificative n'aurait accompagné lesdites déclarations. En particulier, aucune pièce relative aux « *intérêts courants sur l'hypothèque de sa résidence secondaire aux ...* » n'aurait été présentée ni au bureau d'imposition ni au directeur.

Au vu de ce qui précède, à l'audience des plaidoiries du 27 février 2012, le tribunal a autorisé le demandeur à verser des pièces justificatives visant à établir la matérialité des intérêts débiteurs sur l'hypothèque de la résidence secondaire du demandeur établie aux ..., lesquelles furent transmises au tribunal en date du 14 mars 2012. Il échet de relever qu'à l'audience du 19 mars 2012, le tribunal a soulevé la question de la pertinence desdites pièces composées, d'une part, de notes manuscrites peu lisibles et, d'autre part, d'extraits de comptes bancaires rédigés en langue ... tels qu'émis par la « ... ». C'est finalement par courrier adressé au tribunal en date du 22 mars 2012 que le demandeur s'est résolu à verser une traduction française des extraits de compte bancaire sus-visés.

Il échet de rappeler qu'aux termes de l'article 109 LIR: « *Sont déductibles du total des revenus nets, dans la mesure où elles ne sont à considérer ni comme dépenses d'exploitation ni comme frais d'obtention, les charges et dépenses suivantes : (...) 1a. les intérêts débiteurs, dans la mesure où ces intérêts ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés. (...)* ».

Force est au tribunal de constater de concert avec le délégué du gouvernement que les pièces transmises par le demandeur au cours de la procédure contentieuse dans leur version finale en langue française (qui ne contiennent, d'une part, qu'une liste de postes « *au titre de revenus de capitaux* » non autrement étayée et, d'autre part, que des extraits de compte émis par la « ... ») ne permettent pas au tribunal de vérifier si le prescrit de l'article 109 LIR tel qu'invoqué à l'appui de son recours par le demandeur a vocation à s'appliquer en l'espèce dès lors qu'il est mis dans l'impossibilité de vérifier si les intérêts débiteurs ne sont pas en rapport économique avec des revenus exemptés en l'absence de tout document probant autre que ceux évoqués ci-dessus.

Or, il échet de rappeler qu'en vertu de l'article 59 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, ci-après dénommée « la loi du 21 juin 1999 », la preuve des faits libérant de l'obligation fiscale ou réduisant la côte d'impôt appartient au contribuable, de sorte qu'il appartient, en l'espèce, en principe au demandeur d'établir que les frais dont il fait état, répondent aux conditions imposées afin d'être admis au titre de dépenses spéciales.

Force est au tribunal de constater que le demandeur reste en défaut de rapporter la preuve de la matérialité de ces dépenses de sorte à ne pas pouvoir remplir les conditions prévues à l'article 109 LIR. Partant le moyen afférent est à rejeter pour ne pas être fondé.

Enfin, le demandeur fait encore valoir à l'appui de son recours que le directeur aurait refusé à tort de ne pas lui accorder le bénéfice de la déduction des frais kilométriques de 4 unités d'éloignement supplémentaires consécutifs au changement de localisation de son lieu de travail au sens de l'article 105 (3) bis LIR.

Le délégué du gouvernement fait encore état de ce que le demandeur n'aurait transmis aucune pièce à l'appui de ses déclarations d'impôt, et qu'en particulier, le certificat de rémunération aurait fait défaut pour les années d'imposition 2006 et 2007 de

sorte que les revenus du demandeur auraient dû faire l'objet d'une taxation sur base des informations demandées au bureau d'imposition RTS – Section de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements.

Aux termes de l'article 105 bis (3) LIR « *Le montant de la déduction forfaitaire est fixé comme suit : lorsque l'éloignement entre les chefs-lieux ne dépasse pas 30 unités d'éloignement, la déduction forfaitaire pour frais de déplacement est à compter de 99 euros par unité d'éloignement. Lorsque l'éloignement dépasse 30 unités d'éloignement, la déduction forfaitaire est limitée à 2.970 euros. En cas de modification de la situation du contribuable par suite de changement de son domicile ou de son lieu de travail, la nouvelle situation n'est prise en considération que s'il en résulte un accroissement du nombre des unités d'éloignement. Dans ce cas, la modification de la déduction forfaitaire prend effet à partir du début du mois où intervient l'événement de changement de la situation. Lorsque l'assujettissement du contribuable à l'impôt n'a pas existé durant toute l'année, la déduction forfaitaire se réduit au douzième de son montant par mois entier d'assujettissement* ».

Force est à nouveau au tribunal de constater qu'aucune pièce justificative n'ayant été versée par le demandeur à l'appui de sa demande tant dans le cadre de la procédure devant le directeur que dans le cadre de la procédure contentieuse, le tribunal est dans l'impossibilité de vérifier si les conditions de l'article 105 bis (3) LIR sont réunies en l'espèce.

Partant et eu égard au prescrit de l'article 59 de la loi du 21 juin 1999 rappelé plus en avant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il résulte des considérations qui précèdent que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

#### **Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours principal en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé ;

partant, en déboute ;

dit qu'il n'y a pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation,

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président

Anne Gosset, juge,

Paul Nourissier, juge

et lu à l'audience publique du 7 mai 2012 par le premier vice-président, en présence du greffier assumé Sabrina Knebler

s. Sabrina Knebler

s. Carlo Schockweiler

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 8 mai 2012

Le Greffier assumé du Tribunal administratif